



Économie rurale

Agricultures, alimentations, territoires

323 | mai-juin 2011
323

La fiscalité du bénéfice réel agricole doit-elle continuer de subventionner l'accumulation des moyens de production ?

Gustave Delaire, Paul Bonhommeau et Denis Gaboriau



Édition électronique

URL : <http://journals.openedition.org/economierurale/3046>

DOI : 10.4000/economierurale.3046

ISSN : 2105-2581

Éditeur

Société Française d'Économie Rurale (SFER)

Édition imprimée

Date de publication : 23 mai 2011

Pagination : 77-81

ISSN : 0013-0559

Référence électronique

Gustave Delaire, Paul Bonhommeau et Denis Gaboriau, « La fiscalité du bénéfice réel agricole doit-elle continuer de subventionner l'accumulation des moyens de production ? », *Économie rurale* [En ligne], 323 | mai-juin 2011, mis en ligne le 23 mai 2013, consulté le 19 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/economierurale/3046> ; DOI : 10.4000/economierurale.3046

La fiscalité du bénéfice réel agricole doit-elle continuer de subventionner l'accumulation des moyens de production ?

Gustave DELAIRE • Conseiller de gestion

Paul BONHOMMEAU • Ingénieur et juriste agricole

Denis GABORIAU • Paysan, ancien président de la FNCIVAM

Dans ce débat, les auteurs font part de leur interrogation sur le rôle de la fiscalité agricole dans la gestion des exploitations agricoles : accompagner la recherche de l'efficacité économique ou encourager l'obsession fiscale ? Et est-elle en adéquation avec les enjeux économiques, sociaux et environnementaux nouvellement posés à la production agricole ? Les auteurs estiment que de nouvelles pistes de réforme de la fiscalité sur le revenu en agriculture peuvent être mises en place à deux niveaux (N.D.L.R.).

En matière de fiscalité sur le revenu, l'activité agricole fait l'objet de deux régimes spéciaux : le régime du bénéfice forfaitaire¹ réputé en voie de régression et le régime du bénéfice réel appelé à concerner la grande majorité des exploitations agricoles.

Comme tout régime spécial d'imposition au bénéfice réel, le régime du réel agricole reprend des dispositions générales applicables à l'ensemble des activités économiques (le BIC ou régime du bénéfice industriel et commercial) auxquelles s'ajoutent ou viennent contredire des dispositions spéciales censées tenir compte de spécificités de l'activité agricole.

À l'origine : favoriser la modernisation de l'agriculture

Le régime agricole du bénéfice réel a été créé dans le milieu des années 1970, dans le prolongement des lois d'orientation et complémentaire de 1960 et 1962 qui visaient à accélérer la modernisation de l'agriculture française. Il fallait alors encourager et subventionner l'investissement

générateur de gains de productivité du travail.

C'est toujours le cas, notamment à travers la fiscalité. Ainsi, chaque année ou presque, dans le but affiché de maintenir la compétitivité d'une agriculture moderne qui devrait poursuivre, voire accélérer, sa restructuration, les lois de finances adoptent des mesures qui visent à réduire la « pression fiscale et sociale » qui pèserait exagérément sur l'agriculture française. Au point qu'il faut légitimement se poser la question de savoir si cette compétitivité – toute relative – d'une agriculture intensive en capital et gourmande en énergie et autres consommations intermédiaires n'est pas essentiellement due en fin de compte aux aides de l'État qu'elle parvient à capter massivement.

L'objectif d'encourager et de subventionner l'investissement était compréhensible dans le contexte du plein-emploi des trente glorieuses où l'agriculture devait libérer de la main-d'œuvre pour l'industrie et les services et dans celui d'une relative indifférence aux questions écologiques et énergétiques. Cet objectif a-t-il lieu d'être poursuivi dans les mêmes termes aujourd'hui, alors que la société est confrontée à un chômage structurel de masse et à des

1. Sous plafond de 76 300 € de CA.

enjeux écologiques majeurs tels que le réchauffement climatique et la perspective d'une énergie fossile de plus en plus chère ?

Questionner ainsi le rôle de la fiscalité sur l'économie agricole n'ignore pas pour autant d'autres aspects communément traités sous les principes d'équité et de justice fiscale, tels que la proportionnalité ou la progressivité de l'impôt selon le revenu ou encore « l'évasion » fiscale (et sociale) selon les régimes de fiscalité et les formes juridiques de l'entreprise agricole.

La primauté du fiscal sur l'économie

En matière de fiscalité agricole, deux mesures phares ont pour objectif ou pour effet de favoriser la concentration des moyens de production : la déduction pour investissement (DPI) et l'exonération des plus-values.

Sachant que le droit fiscal admet comme licite toute stratégie d'optimisation fiscale (échapper à l'impôt) qui n'est pas explicitement interdite par la loi, il faut examiner l'impact de ces mesures non seulement en fonction des objectifs qui leur sont officiellement assignés, mais aussi en prenant en compte la manière dont elles sont utilisées – le plus souvent sur les indications des conseillers de gestion et à la connaissance de l'administration fiscale – dans le but de limiter le plus possible et à court terme la charge fiscale et la charge sociale de l'exploitant, y compris jusqu'à le conduire à faire des choix irrationnels aux plans économique, social et environnemental.

La DPI consiste à soustraire une partie² du résultat comptable d'une année N, en vue de l'investir en équipements ou en croît de cheptel dans les cinq ans qui suivent sous

peine d'être réintégrée au revenu fiscal de l'année N + 6. L'impact immédiatement recherché est une réduction d'impôt et, corrélativement, celle des charges sociales « exploitant ». Affectée à un croît de cheptel (bien non amortissable), elle est définitivement défiscalisée. Affectée à des biens amortissables (matériels, installations et bâtiments), elle est réintégrée au bénéfice fiscal selon le rythme d'amortissement dont ils font l'objet.

Cette mesure contribue à améliorer la trésorerie et l'autofinancement de l'exploitation. Elle fonctionne comme une aide indirecte à l'investissement tout en favorisant une démarche anticipatrice de l'exploitant dans la conduite à moyen terme de son exploitation.

En elle-même, la DPI introduit chez tout exploitant qui y souscrit une question dont le mobile peut éventuellement être économique mais est assurément fiscal : « *Quel investissement vais-je réaliser dans les cinq ans à venir de manière à bénéficier, définitivement ou le plus longtemps possible, des avantages fiscaux que je suis en train de réaliser en année N ?* » Plus qu'une aide, la DPI s'avère souvent être une incitation pressante à investir.

Elle peut même provoquer un « *turn-over* » irrationnel du matériel. Il arrive ainsi que, pour « consommer » une DPI sur le point d'être réintégrée au revenu fiscal, l'exploitant, jonglant avec la loi fiscale, aille jusqu'à simuler un investissement : par exemple, acheter un tracteur en fin d'année afin d'y affecter la DPI, pour le revendre en tout début de l'année suivante pratiquement au même prix.

Ajoutée à la DPI, l'exonération des plus-values (différence entre le produit de la vente d'un bien amortissable et sa valeur comptable), associée à l'option de l'amortissement fiscal dégressif sur une durée plus courte que celle de l'obsolescence réelle du bien, accentue le « raisonnement fiscal » de l'investissement, tant à l'achat que durant son utilisation.

2. De 4 000 € à 20 000 € par exploitant en 2009. Par exemple, avec la transparence fiscale pour les Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), ce montant est multiplié par le nombre d'associés, sous un maximum de trois.

Dans un souci d'optimisation fiscale (réduire l'impôt), le matériel est amorti le plus rapidement possible et en mode dégressif fiscal générant plus d'amortissements les premières années. Ce qui incite à sa revente au bout de deux ou trois ans avec une forte plus-value.

• *Exemple* : un tracteur pouvant servir huit à dix ans, mais amorti sur cinq ans en mode dégressif, perd 69,75 % de sa valeur d'achat en deux ans au lieu de 40 % selon le mode d'amortissement linéaire – ou même 20 à 25 % s'il était tenu compte de son obsolescence réelle. C'est une technique fiscalement avantageuse : d'un côté, on crée une charge fictive (le surplus d'amortissement) pour diminuer le bénéfice imposable, puis de l'autre on réalise une plus-value, un revenu bien réel, mais non imposable.

Au bout du compte, la DPI, options d'amortissement et plus-values non imposées sont sources de revenus plus faciles à obtenir que la meilleure allocation possible des ressources dans les activités courantes de l'exploitation. Dans un premier temps, cette stratégie fiscale est confortable pour l'exploitant. Puis, maintes fois observé, au fil du temps le surinvestissement – souvent accompagné de surendettement – s'installe dans beaucoup d'exploitations par une sorte de fuite en avant : renouvellements inconsidérés de matériels toujours plus puissants, croûts de cheptel avec agrandissements de surface justifiant à leur tour plus d'équipements pour améliorer la productivité du travail censée générer des économies d'échelle.

Cette démarche néglige trop souvent la recherche, pourtant élémentaire, d'une meilleure efficacité économique. Tout agriculteur devrait d'abord être incité à répondre à cette question : *comment obtenir le maximum de revenu avec le minimum de moyens de production tout en ayant de bonnes conditions de travail et en assurant d'une part la pérennité des ressources naturelles indispensables à la production*

agricole et d'autre part la pérennité de l'entreprise ? Et ainsi, par voie de conséquence, en faciliter sa transmission puisque celle-ci est d'autant plus attrayante que le ratio « résultat courant/capital d'exploitation » est plus élevé.

Des effets désormais intolérables

En pratique, la législation fiscale actuelle induit, chez beaucoup d'agriculteurs, une sorte « d'obsession fiscale » à laquelle est confrontée la grande majorité des conseils de gestion. Avec de nombreux effets de plus en plus négatifs.

Cette fiscalité contribue à faire de l'agriculture le support d'un marché surabondant du machinisme et des équipements agricoles, à la fois du neuf et de l'occasion. Le marché de l'occasion était jusqu'à ces dernières années très dynamique en France. Dans le mouvement général d'agrandissement des exploitations, les tracteurs des plus grandes exploitations soumises au régime du réel trouvaient débouché dans des exploitations un peu plus petites encore soumises au régime du forfait agricole et pour lesquelles l'investissement peut être réalisé en dehors de toute préoccupation fiscale. Mais l'écart se creusant entre ces deux catégories d'exploitants, c'est vers les pays de l'Europe de l'Est, qui vont devenir nos principaux concurrents agroalimentaires, que ce marché maintient son dynamisme.

Ajoutées à l'exonération partielle de la Taxe intérieure des produits pétroliers (TIPP) sur le fuel agricole, la DPI et les exonérations des plus values encouragent également le gaspillage des ressources naturelles (minerais et énergies fossiles), et contribuent ainsi au réchauffement climatique.

On peut même considérer que cette dynamique de l'agrandissement des exploitations et de la spécialisation des productions qui l'accompagne favorise la dégradation des ressources naturelles (baisse

de la fertilité des sols, réduction du maillage bocager, perte de biodiversité, pollutions, etc.)

Cette fiscalité participe surtout à faire de l'agriculture « une industrie de plus en plus lourde » qui mobilise de plus en plus de capitaux par actif pour des revenus le plus souvent faibles et aléatoires... et qui conduit les paysans et leurs organisations professionnelles à exiger de plus en plus d'aides publiques et d'exonérations fiscales et sociales. Un cercle vicieux. De fait, l'amélioration de la productivité du travail n'est pas toujours synonyme d'une optimisation de l'efficacité économique, sociale et environnementale de l'activité agricole.

Ainsi, en production laitière et bovins-viande, la course sans fin à la concentration des ateliers n'est absolument pas le gage d'un meilleur revenu pour les éleveurs et de prix alimentaires plus abordables pour les consommateurs³. Ce constat est confirmé dans le contexte de la crise laitière actuelle : ce sont les plus grandes exploitations, réputées les plus compétitives – dont les investissements sont les plus importants et les consommations intermédiaires les plus élevées, gages d'une meilleure productivité du travail – qui connaissent les plus grandes difficultés financières.

Ces effets négatifs se retrouvent aussi au niveau territorial. Il est avéré que l'agrandissement des exploitations (voir l'encadré ci-contre) et l'amélioration de la productivité du travail (que la substitution du travail par du capital est censée générer) sont sources d'appauvrissement des territoires ruraux : moins de valeur ajoutée, moins d'emplois, moins de vitalité économique et sociale avec des menaces pour le maintien des services publics et de proximité.

3. Cf. le dossier « Produire autonome et économe, c'est bon pour le revenu, l'emploi et l'environnement » ; FNCIVAM, février 2009.

Économies d'échelle : de quoi parle-t-on ?

Dans le processus d'agrandissement des exploitations et d'augmentation des volumes par actif, ne serait-il pas nécessaire de déterminer ce qui est généré par les politiques publiques (dont la fiscalité) et ce qui relève réellement de l'innovation technique et de l'organisation plus efficace du travail induites précisément par l'agrandissement des exploitations ? Autre manière de poser la question : dans un contexte de sous-emploi et face aux enjeux écologiques, les politiques agricoles doivent-elles continuer de subventionner directement (par des aides directes) et indirectement (par la fiscalité) ce qui est considéré par les économistes comme devant être rentable intrinsèquement pour l'entrepreneur : à savoir les économies d'échelle ? En outre, non seulement les « économies d'échelle » ne devraient plus être subventionnées mais leur dynamique ne devrait-elle pas être subordonnée à la prise en compte des impacts écologiques et sociaux que ce type de croissance génère et qui sont de plus en plus coûteux à corriger par la puissance publique ?

Enfin, cette fiscalité conduit à soustraire à l'État et à la Mutualité sociale agricole (MSA) des ressources que les agriculteurs choisissent d'offrir aux firmes du machinisme et aux banquiers – ou plus exactement celles que les banquiers captent eux-mêmes⁴.

Comme beaucoup de citoyens, les paysans répugnent à payer l'impôt... tout en souhaitant, par ailleurs, le maintien des services publics (santé, sécurité, éducation,

4. Selon la MSA, par rapport à la réalité des revenus effectivement perçus par l'ensemble des agriculteurs français, la sous-évaluation du revenu fiscal agricole générée par les mesures d'exonérations fiscales permises dans le cadre du régime du bénéfice réel génère une « perte » de cotisations sociales plus importante que la sous-évaluation du revenu fiscal inhérente au forfait agricole, laquelle est pourtant régulièrement dénoncée.

justice, transports, gestion des déchets, protection de l'environnement...) et tout en exigeant de l'État des aides publiques pour... accumuler toujours plus de moyens de production.

La contradiction est particulièrement aiguë envers la protection sociale puisque le niveau des cotisations versées détermine directement le montant de la retraite. Mais il est vrai qu'une large partie des paysans, en regard des faibles droits à retraite escomptés par le régime général, recherchent plutôt la réalisation – pourtant de plus en plus aléatoire – en fin d'activité d'un capital le plus important possible, synonyme de sécurité pour leur fin de vie : c'est l'option profondément inégalitaire de la capitalisation individuelle au détriment de la solidarité mais aussi de la transmission de l'exploitation et de l'installation des jeunes.

Quelles pistes de réforme de la fiscalité sur le revenu en agriculture ?

Elles devraient être recherchées à deux niveaux :

- *Dans le cadre du dispositif fiscal actuel*
L'exonération des plus values n'a pas de réelles justifications économiques pour l'activité agricole, si ce n'est de nourrir un marché du machinisme et des équipements, dont il est difficile de considérer que c'est dans les missions essentielles de l'agriculture d'y contribuer. Cette mesure s'assimile à une niche fiscale inéquitable et sa suppression contribuerait à un usage plus « économique » que « fiscal » des options d'amortissement, c'est-à-dire en rapport avec l'obsolescence réelle des équipements.

L'exonération partielle de la TIPP. Pour le fuel agricole elle devient aberrante dans un contexte où il faut surtout limiter l'effet de serre et encourager les économies d'énergie. La DPI fait déjà l'objet d'un encadrement (durée, montant, proportion par rapport au bénéfice fiscal...), mais la nature des investissements est ignorée. Or,

la politique fiscale devrait orienter les investissements vers la réponse aux enjeux sociaux et surtout environnementaux auxquels est aujourd'hui confrontée la société. Il serait ainsi logique de conditionner la DPI à la réalisation de tels investissements.

- *Dans le cadre d'une refonte générale de la fiscalité des entreprises et du financement de la protection sociale.* Faire face à ces nouveaux enjeux posés à l'ensemble de l'économie, dont l'activité agricole, ne peut être efficacement atteint par des mesures fiscales accessoires en faveur, ici, des énergies renouvelables, là, de l'économie d'énergie ou encore par une application plus rigoureuse du principe pollueur-payeur, (particulièrement inappliqué en agriculture !). Nous sommes persuadés que c'est une refonte générale de la fiscalité des entreprises et du financement de la protection sociale – et des retraites en particulier – qui devient nécessaire : passer d'une fiscalité qui favorise le productivisme (la croissance pour la croissance, la destruction de l'emploi, le gaspillage des ressources et leur pollution ou destruction) à une fiscalité « écologique » (c'est-à-dire favorisant l'efficacité économique à travers l'autonomie et la sobriété et préservant notre environnement) et une fiscalité « sociale » (c'est-à-dire plus directement redistributrice et favorable à l'emploi). ■

Cette réflexion présentée par les auteurs (en juin 2010) s'inscrit dans la continuité de la brochure « *Produire autonome et économe, c'est bon pour l'environnement, le revenu, l'emploi* » publiée en février 2009 par la Fédération nationale des centres d'initiatives pour valoriser l'agriculture et le milieu rural (FNCIVAM) et lors du forum « *Quelles réorientations des politiques agricoles pour produire autonome et économe* » organisé en novembre 2009 par la FRCIVAM et Initiative pour une agriculture citoyenne et territoriale (InPACT) de Poitou-Charente.